

La tassazione immobiliare delle piattaforme off-shore: verso un revirement della giurisprudenza tributaria italiana?

Oil e Gas: rassegna giurisprudenziale di pronunce delle Commissioni Tributarie di Forlì e di Rimini, in contrasto con il "consolidato" orientamento della Suprema Corte



Michele Zavatta

Avvocato, Direttore C.T.P. di Forlì e di Rimini,
Master II° livello Antonio Berli in diritto tributario,
Università di Bologna

Sentenze C.T.P. Forlì n. 166-167/2018, Sentenze C.T.P. Rimini da n. 233 a n. 238/2018.

È illegittima la pretesa di un Comune di assoggettare ad IMU le piattaforme site nel mare territoriale prospiciente il territorio comunale. Ciò in quanto le piattaforme per l'estrazione di idrocarburi non sono iscrivibili nel catasto edilizio urbano (C.T.P. di Forlì), né è configurabile nell'ordinamento un mare comunale (C.T.P. di Rimini), il che priva l'ente territoriale di qualsiasi potestà impositiva. Si riapre, a sorpresa, una partita che vale 300 milioni di euro l'anno e che rischia di mettere sul lastrico decine di Comuni rivieraschi che su queste entrate fondano in gran parte il loro bilancio.

I. Le sentenze della C.T.P. di Forlì	508
II. Le sentenze della C.T.P. di Rimini	509
III. Conclusioni	510

I. Le sentenze della C.T.P. di Forlì

Sta facendo discutere e ha attratto l'attenzione degli specialisti la recente presa di posizione della Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Forlì, con le sentenze n. 166 e n. 167/2018 (Sez. I, depositata il 23 luglio 2018, Presidente e Relatore Campanile) in materia di assoggettabilità ad Imposta Municipale Unica (IMU) delle piattaforme presenti nelle acque territoriali antistanti alla costa. Ad oggi, in Italia, sono presenti oltre 100 piattaforme petrolifere o per l'estrazione di gas naturali, per un gettito IMU stimato in oltre 300 milioni di euro annui: sicuramente un impatto significativo anche per le società multinazionali che le gestiscono e, indirettamente, per gli investitori e i soci di queste, siano essi italiani o stranieri.

La questione dell'assoggettabilità ad IMU delle piattaforme pareva risolta in senso positivo dalla sentenza di Cassazione n. 3618/2016, nella quale si affermava che, stante l'appartenenza del fondo marino al demanio marittimo, le piattaforme fossero da qualificarsi come beni immobili suscettibili di

accatastamento nella categoria D7 – in quanto destinati ad attività industriali – e sottoposte così all'imposizione comunale. Poiché secondo altra giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 13798/2005) non può essere configurabile una parte del territorio dello Stato che non appartenga ad un Comune, la potestà impositiva non può che spettare all'ente territoriale nelle cui acque antistanti è collocata la piattaforma.

Detto orientamento di legittimità era stato recentemente confermato, in sede di merito, dalla C.T.P. di Chieti che, con la sentenza n. 70/2018 Sezione II, depositata il 6 febbraio 2018, aveva ribadito, seppur eliminando le sanzioni per il difficile inquadramento normativo circa la classificazione catastale, l'assoggettabilità ad IMU di piattaforme ubicate nello specchio acqueo prospiciente il territorio comunale di Vasto, rilevando sussistente la potestà impositiva del Comune nell'ambito del mare territoriale e fino ad una distanza di 12 miglia dalla costa e, infine, confermando come la corretta classificazione catastale non potesse che essere la D.

La sentenza forlivese opera però a monte di questi principi, andando ad indagare direttamente i presupposti normativi che legittimerebbero, o meno, l'assoggettamento all'imposta.

I giudici della città mercuriale *in primis* rilevano infatti come, pur essendo l'IMU un'imposta il cui gettito è riservato ai Comuni, essa è e rimane riservata alla competenza della legislazione statale per quanto concerne la regolamentazione positiva. Pertanto "è la legge istitutiva del prelievo tributario che deve disciplinarne gli effetti fondamentali, individuandone i soggetti passivi (o i criteri per identificarli), il presupposto e la misura del tributo [...]".

Ed è proprio nel presupposto del tributo che i giudici ravvisano il *vulnus* decisivo per sovvertire il principio che pareva consolidato della debenza dell'imposta. Questo presupposto viene individuato, ai sensi della normativa citata in sentenza e, in particolare, dagli artt. 1 comma 2 e 2 comma 1 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 504/1992 in combinato disposto con l'art. 13 comma 2, del Decreto Legge (D.L.) n. 201/2011,

nella iscrizione dei beni al catasto edilizio urbano. In assenza di accatastamento, non sussiste potere impositivo dell'ente territoriale minore.

A sostenere il contrario, si arriverebbe, secondo il collegio, alla erronea conclusione secondo cui tutti i fabbricati dovrebbero essere, per definizione, suscettibili di accatastamento: cosa che non corrisponde a realtà, come dimostrato anche dalla vicenda dei fabbricati rurali per alcune tipologie dei quali ad oggi non vige l'obbligo del classamento (Cassazione 27 gennaio 2017 n. 2116).

Nel caso in questione, i giudici rilevano come da un lato, a legislazione vigente, in assenza di norme specifiche non sia possibile affermare che il territorio comunale comprenda il mare territoriale, dall'altra l'impossibilità giuridica della iscrizione delle piattaforme petrolifere in catasto.

Il dato essenziale della norma relativa agli accatastamenti, sottolinea il collegio forlivese, è l'impossibilità di accatastamento di beni che non si trovino sulla terraferma né siano in qualche modo ad essa collegati. "In altri termini", precisano i Giudici "la disciplina attuale del catasto, in assenza di interventi normativi che disciplinino diversamente le fattispecie che l'evoluzione tecnologica ha reso possibile con riferimento al fondo marino, non consente la loro iscrizione al catasto né le rende suscettibili di accatastamento".

La decisione si rifà esplicitamente alla risoluzione n. 3/DF del 1° giugno 2016 del Ministero dell'Economia e Finanze (MEF), un atto quindi non avente valore normativo (al più si tratterebbe di un'interpretazione qualificata). In detta risoluzione il MEF, dopo avere sottolineato come i cespiti che insistono nel mare territoriale non sono oggetto di rilevamento da parte del Catasto, ma da parte dell'Istituto idrografico della Marina, sottolinea che "l'IMU, ai sensi dell'art. 13 comma 2 del D.L. n. 201 del 2011 ha per presupposto il possesso di immobili e a tali fini vengono espressamente richiamate le definizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 il quale stabilisce che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano".

In mancanza di un intervento normativo che ampli il presupposto impositivo anche alle costruzioni che insistono sul mare territoriale non è possibile iscrivere una piattaforma nel catasto edilizio urbano e, di conseguenza, assoggettarla ad IMU. Tutto questo con buona pace dei Comuni e dei relativi bilanci, falcidiati in alcuni casi, specie con riguardo ai più piccoli, di percentuali relevantissime di entrate, con il rischio di disavanzi che mettono a rischio la stessa operatività dell'ente territoriale.

II. Le sentenze della C.T.P. di Rimini

A distanza di pochi giorni da quando, un po' a sorpresa, la C.T.P. di Forlì ha accolto il ricorso di ENI contro le pretese in materia di IMU sulle piattaforme avanzata dal Comune di Cesenatico, da Rimini arrivano altre sei sentenze (da n. 233 a n. 238 Sezione II, depositate tutte il 13 agosto 2018, con Presidente e Relatore Cameli – ancora non risultano pubblicazioni) favorevoli al colosso dell'energia.

La *vexata quaestio* era la medesima, ovvero la pretesa del Comune di Rimini di assoggettare ad imposta di scopo, Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) oppure IMU, *ratione temporis*, le piattaforme situate sul fondo marino antistante la costa comunale e nel limite delle 12 miglia marine. La *ratio decidendi* tuttavia si pone in risalto per la sua radicale diversità.

Infatti, i giudici forlivesi avevano motivato la decisione, rilevando come il presupposto di imposta fosse l'iscrizione di un immobile nel catasto edilizio urbano, constatandone l'impossibilità a legislazione vigente per le piattaforme *off-shore*. Secondo i giudici mercuriali veniva a cadere, quindi, a monte la stessa assoggettabilità all'imposta facendo proprie le conclusioni della Circolare ministeriale del MEF n. 3/2016.

I giudici riminesi, invece, pur giungendo alla medesima conclusione, vanno ben oltre. Dopo un chiaro *excursus* sugli arresti giurisprudenziali della Suprema Corte, fatti propri dalla difesa comunale, il collegio riminese decide di discostarsene per un duplice ordine di motivi.

Pur condividendo la tesi già espressa a Forlì, circa l'impossibilità di accatastamento delle piattaforme e, quindi, la loro non inclusione tra gli immobili soggetti ad imposta, il collegio adriatico rileva come possa considerarsi una "forzatura della formulazione letterale" il considerare le piattaforme quali immobili, dal momento che la norma fa riferimento alla terraferma, senza alcuna relazione o estensione al fondo marino.

Del resto (e verrebbe da dire *ubi lex voluit, dixit*), si argomenta che i termini "suolo" e "fondo" marino siano tutt'altro che fungibili: mentre il primo indica la superficie della terraferma, il secondo indica l'area della superficie coperta dal mare. Quando il legislatore utilizza il termine suolo, quindi, non può certo riferirsi a qualcosa di ontologicamente diverso. Infatti, le convenzioni internazionali in materia di diritto del mare, prima fra tutte quella di *Montego Bay*, non parlano mai di suolo, ma di fondo del mare o di fondo degli oceani.

Ma vi è di più: l'imposta, con lo scopo di fornire risorse proprie agli enti territoriali, prevede appunto l'attribuzione del gettito ai Comuni "ove sono ubicati gli immobili". Questa locuzione, a parere dei giudici riminesi, fornisce da un lato la giustificazione del gettito al relativo ente territoriale, ma dall'altro fissa anche il limite invalicabile all'esercizio della potestà impositiva. E qui sta la novità motivazionale.

Se l'appartenenza al territorio è un presupposto basilare, allora si dovrà necessariamente parlare di un mare "comunale". Ma ciò è possibile nell'ordinamento italiano?

A leggere la sentenza n. 3618/2016 della Suprema Corte, su cui si fonda la pretesa impositiva, parrebbe di sì, ma, rilevano i giudici riminesi, non si spiega e tantomeno si motiva il perché di una simile affermazione, che finisce per apparire persino apodittica.

Infatti, definito, ai sensi della Convenzione ONU sul diritto del mare, il mare territoriale come la fascia di mare costiero

equiparata al territorio e, quindi, sottoposta all'esclusivo potere dello Stato che su quel mare si affaccia nel limite di 12 miglia marine dalla linea di costa, *"tuttavia non esistono atti di legislazione statale che dispongano la ripartizione del mare territoriale e della piattaforma continentale, né potrebbe utilizzarsi il D.P.R. n. 135/2000 che definisce le circoscrizioni territoriali marittime [...] È evidente che in assenza di norme apposite non è possibile che ciascun Comune possa procedere a modo proprio all'individuazione di un proprio mare territoriale"*.

Ciò anche in ragione del combinato disposto di due sentenze: la prima del Consiglio di Stato ed emessa in una vertenza riguardante il Comune lacustre di Sirmione. Con decisione n. 5465 del 29 maggio 2001, i giudici di Palazzo Spada rilevavano che *"lo specchio d'acqua antistante [...] non fa parte del territorio comunale, il quale termina proprio sulla linea di battigia"*. Ma, ancora più rilevante per la decisione del collegio riminese, è la sentenza della Corte Costituzionale n. 39/2017 sulla questione di legittimità costituzionale di una legge regionale della Regione Abruzzo.

Il Giudice delle leggi osserva come: *"questa Corte, seppur in diverso contesto normativo, ha già affermato che sul fondo e sul sottofondo marino si esplicano poteri di contenuto ed intensità uguali per tutta la fascia che va dalla linea di bassa marea fino al limite esterno della piattaforma, circostanza che non consente di riconoscere alle Regioni una competenza neppure con riguardo alle attività che possono esercitarsi sulla porzione di fondo e sottofondo sottostante al mare territoriale"*.

Alla luce di ciò la conclusione è *tranchant*: se non esiste, e allo stato attuale non può esistere, un mare regionale, allora non può esistere nemmeno un mare comunale. E senza un mare comunale viene meno il presupposto fondante la potestà impositiva del Comune.

III. Conclusioni

Dall'analisi delle decisioni, e pur nella diversità delle motivazioni, emerge un denominatore comune. Per entrambi i giudicanti il principio di legalità deve in ogni caso prevalere, nel diritto tributario, su quello di capacità contributiva. Per questo motivo, sempre secondo i giudicanti, non è possibile ovviare alle lacune normative mediante strumenti ermeneutici come l'applicazione analogica della fattispecie impositiva^[1] o un'interpretazione estensiva della attuale disciplina IMU e del potere impositivo dei comuni a tal fine.

Rimane il fatto, comunque, che fino a nuovo e diverso orientamento della Suprema Corte, il conflitto tra la sentenza n. 3618/2016 e decisioni di merito quali quelle recentissime delle due C.T.P. romagnole sia evidente e che, stante l'importanza, anche e soprattutto economica, della tematica sia urgente ed oramai indifferibile un intervento normativo che porti, almeno *pro futuro*, certezza ed uniformità di applicazione.

[1] FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino 2017, p. 42 ss; più in generale: GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003.